

похибка  $\xi$  буде в межах  $|\xi| < q$ , дорівнюватиме  $2P_o$ , а ризик  $V$ , що значення прибутку  $P$  буде в межах  $Q - \xi < P < Q + \xi$ , буде  $V = 1 - 2p$ .

Таким чином, наведені аналітичні залежності дають змогу формувати моделі й алгоритми для оптимізації портфеля інвестиційних проектів для будівельної галузі з метою виходу її з кризового стану.

Подальшим напрямком дослідження в цій області є вдосконалення процесу визначення факторного простору і визначення вагових показників цих факторів.

1. Економіка підприємства: Підручник / За заг ред. С.Ф.Покропивного. – 2-е вид, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.

Отримано 28.11.2003

УДК 658.114.1 (477)

Г.А.БУБЕНЕЦЬ

*Харківський державний університет харчування та торгівлі*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ЄДИНОГО ПОДАТКУ, СПЛАЧУВАНОГО СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

У статті йдеться про розробку концепції наукового обґрунтування трансформації чинної системи оподаткування в Україні та зміну її структури за ознакою платників податків, робляться висновки щодо потреби удосконалення класифікації єдиного податку.

На сьогоднішній день проблема нормативно-законодавчої неврегульованості альтернативного оподаткування є досить актуальною. Вирішення проблеми в сфері спрощеного оподаткування, розробка і створення більш ефективної системи стимулювання підприємств малого бізнесу, підвищення питомої ваги національного виробництва у загальній структурі підприємств, які працюють на Україні, шляхом створення сприятливого і стимулюючого податкового клімату для них – сприяє усуненню багатьох накопичених проблем як на макро-, так і на мікрорівнях та є одним з головних і визначальних моментів в діяльності державних податкових органів.

Законодавчу основу спрощеної системи оподаткування складають: Закон України "Про державну підтримку малого підприємства" від 19 жовтня 2000 р. №2063-III [1], який містить сучасне визначення суб'єктів малого підприємництва, принципи та засоби їх державної підтримки, включаючи можливість застосування спрощеної системи оподаткування;

Указ Президента України від 12 травня 1998 р. №456/98 "Про державну підтримку малого підприємництва" [7], яким вперше було сформульоване визначення суб'єктів малого підприємництва, який діяв до моменту вступу в силу Закону [1], де була задекларована необхідність спрощення їхнього оподаткування, обліку і звітності;

Указ Президента України від 03 липня 1998 р. №727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва" [8]. Норми саме цього Указу складала законодавчу базу єдиного податку в період з 01.01.1999 р. по 18.09.1999 р.;

Указ Президента України від 28 червня 1999 р. №746/99 "Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.98 р. №727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва" [9]. Цим Указом була прийнята нова редакція Указу №727/98, який набрав чинності з 19.09.1999 р. і застосовується в даний час.

Крім цих законодавчих актів, сьогодні діють постанова Кабінету Міністрів України від 16 березня 2000 р. №507 "Про роз'яснення Указу Президента України від 3 липня 1998 р. №727/98" [10] та декілька наказів ДПАУ, прийнятих в межах повноважень, наданих для використання органами ДПАУ.

Проблеми економічного обґрунтування побудови податкових систем присвячені здебільшого зарубіжні наукові дослідження, причому питання розробляються в основному контексті макроекономічного аналізу. Ці праці стають доступними для України тільки зараз, зокрема роботи Е.Аткінсона та Дж.Стігліца [11], в якій автори проводять теоретичний аналіз на макрорівні впливу податків на корпорації, інвестиції, викладають загальний підхід до проблеми оптимального оподаткування. Аналогічні напрямки досліджував також німецький вчений Д.Брююммерхофф [12].

Серед вітчизняних вчених у галузі фінансової науки означена проблема на концептуальному рівні піднімається О.Василиком [13]. Він, зокрема, чітко декларує необхідність використання у фінансовій науці системи фінансових показників, за допомогою яких можна об'єктивно та неупереджено визначити пріоритети фінансової політики. Крім того, важливу роль повинні відігравати фінансове планування та прогнозування, фінансові показники як складові фінансового механізму, фінансові ресурси. О.Василик розглядає також окремі питання оптимальності податкової системи та суспільної справедливості оподаткування.

Недоліки і переваги спрощеної системи оподаткування для платників податків розглядає Ю.Іванов у роботах [14, 15].

Важливою теоретичною розробкою у сенсі обґрунтування оптимальної моделі податкової системи в контексті трансформаційної економіки є праця П.Мельника [16] про принципи будови та критерії оцінки податкової системи. В ній аналізується податкове навантаження у контексті податкових відносин в перехідних економіках, запропоновано систему податкових агрегатів, які характеризують величину всіх податкових платежів, величину відрахувань до державних цільових фондів, величину державного боргу як специфічного перерозподілено-го на майбутнє податкового пресу.

Математичні аспекти прикладного моделювання поведінки різних груп платників податків розглядаються у монографічному дослідженні А.Скрипника [17]. Окремі питання формування структури співвідношення прямих та непрямих податків та проблеми вибору категорії платників розглянуті А.Соколовською [18].

За роки незалежності України ведуться постійні спроби модернізувати та трансформувати чинну систему оподаткування. Зокрема, у цьому контексті слід сказати про регулярне з 1997 р. внесення численних протягом кожного фінансового року змін до законів України про оподаткування. Проте це не полегшує податковий тягар і не спрощує методологію справляння податку. На цей час недостатньо вивчена сутність і не розроблена класифікація єдиного податку. На наш погляд, труднощі стосовно податкових платежів обумовлені об'єктивною відсутністю концепції економічного обґрунтування вибору суб'єкта оподаткування та об'єктивних засад формування відповідної вітчизняної філософії оподаткування.

Метою статті є визначення особливостей застосування спрощеної системи оподаткування та уточнення класифікації єдиного податку.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, яка передбачає заміну деяких загальнодержавних та місцевих податків і зборів єдиним податком є сьогодні найпоширенішою з альтернативних систем оподаткування, хоча й має порівняно недавню історію. Платники вперше отримали можливість переходу на єдиний податок з 1 січня 1999 р. Через півроку основні параметри єдиного податку і умови його сплати було суттєво переглянуто, внаслідок чого остаточно сформувалася діюча нині спрощена система оподаткування.

Альтернативність спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва полягає у тому, що, по-перше, вона може застосовуватися поряд із загальною системою оподаткування, обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб'єкта малого підприємництва ст.1 Закону №2063 [1] і ст.4 Указу

№746 [9], а по-друге, суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, має право самостійно обрати ставку єдиного податку: 6% або 10%.

Практика господарювання свідчить про те, що сьогодні саме ця податкова система є найбільш прийнятною для малих підприємств. Уже через рік після її створення, в 2000 р., спрощену систему оподаткування застосовували 30,5% юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, причому спостерігається явно виражена тенденція щодо її подальшого поширення. Станом на 01.10.2000 р. в цілому по Україні 62226 суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб отримали свідоцтво про право сплати єдиного податку.

Незважаючи на значну кількість нормативно-правових актів, головною проблемою спрощеної системи оподаткування є те, що вона, як і багато інших, урегульованих Указами Президента України питань, не ув'язана з діючими законами в сфері оподаткування.

Зі всіх альтернативних способів оподаткування тільки єдиний податок відсутній в переліку загальнодержавних податків і зборів, наведеному в статтях 14-15 Закону України від 18 лютого 1997 р. № 77/97 "Про систему оподаткування" [2]. Як наслідок цього – невизначена ситуація щодо можливості застосування до єдиного податку принципів податкового адміністрування, передбачених Законом України від 21 грудня 2000 р. №2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами"[3].

Відсутні які-небудь зміни, зв'язані з упровадженням спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності для суб'єктів малого бізнесу також в Законі України від 22.05.99 р. №283/97 "Про оподаткування прибутку підприємств"[4], Декреті Кабінету Міністрів України від 22.12.92 р. №13-92 "Про прибутковий податок з громадян"[6] і в інших спеціальних законах з окремих податків та зборів.

Єдиним винятком є Закон України від 03.04.99 р. № 168/97 "Про податок на додану вартість" [5], в який на початку 2002 р. були внесені зміни, що враховують деяку (але далеко не всю) специфіку оподаткування суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку.

Позиція Державної податкової адміністрації України (ДПАУ) з приводу можливості застосування принципів податкового адміністрування, визначених законом [3] – неоднозначна.

У деяких листах міститься висновок про пріоритетність норм Указу [9]. При цьому основним аргументом на користь такого підходу є те, що Закон [3] застосовується виключно для тих податків та зборів

(обов'язкових платежів), які передбачені в Законі України "Про систему оподаткування" [2] (цей лист стосується строків подання податкової звітності і сплати єдиного податку).

У інших роз'ясненнях ДПАУ, навпаки, наполягає на застосуванні до платників єдиного податку пені і фінансових санкцій, які передбачені Законом [3], тобто рекомендує застосовувати його норми.

На наш погляд, спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва все ж таки знаходиться у сфері дії Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами". Аргументом на користь такого висновку є те, що відповідно до Закону [1] спрощена система оподаткування може бути введена замість певних податків і зборів, а ті податки і збори, які замінюються єдиним податком, в Законі України "Про систему оподаткування" присутні.

Цей висновок є принциповим з огляду на можливість застосування однієї з найпривабливіших для платників норми Закону [3, пп. 4.4.1], відповідно до якої: "у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення у межах апеляційного узгодження приймається на користь платника податків".

Право на застосування загального принципу розв'язання конфлікту інтересів для платників єдиного податку є особливо важливим, зважаючи на те, що основний законодавчий акт – Указ [9] не тільки не відповідає іншим законодавчим актам в сфері оподаткування, але й містить суттєві внутрішні суперечності.

Внаслідок цього на практиці проблемні питання вирішуються здебільшого на основі численних листів ДПАУ (які сили нормативного акту не мають, не можуть бути використані в судовому розгляді, але використовуються місцевими органами податкової служби) та роз'яснень Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва (Держкомпідприємництва), Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності, а також листів Пенсійного фонду України, Міністерства фінансів і інших центральних органів виконавчої влади.

Аналіз змісту цих роз'яснень свідчить про яскраво виражену фіскальну спрямованість листів ДПАУ (що органічно зв'язано з виконанням нею своїх основних функцій) та, навпаки, ліберальний зміст

роз'яснень Держкомпідприємництва, який виступає основним опонентом ДПАУ.

Єдиний податок, сплачуваний суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, має синтетичний характер, поєднуючи в собі характеристики податків і зборів, які він замінює.

Перш за все, на наш погляд, єдиний податок можна класифікувати як оборотний, тобто податкові зобов'язання платника збільшуються у разі підвищення обсягів продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим, негативні наслідки кумулятивного ефекту, що притаманний оборотним податкам, при застосуванні спрощеної системи оподаткування мають обмежений характер. Це пов'язано з тим, що єдиний податок сплачується на кожному етапі від виробництва до кінцевого споживання товарів, а вибірково – тільки тими суб'єктами малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності. Інші суб'єкти підприємництва, які приймають участь у просуванні товару, застосовують звичайну систему оподаткування.

З точки зору форми оподаткування, єдиний податок можна віднести до прямих податків. Він сплачується суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою за рахунок власних коштів і включається в ціну товарів не у вигляді надбавки до неї, а на стадії виробництва у виробників. Тому єдиний податок регулює перш за все виробництво, хоча він непрямо впливає і на споживання. Разом з тим, єдиний податок (у разі сплати його за ставкою 10 відсотків) замінює, поряд з іншими, і податок на додану вартість (ПДВ), який є класичним прикладом непрямих податків. Таким чином, впровадження спрощеної системи суттєво змінює структуру оподаткування на користь підвищення питомої ваги прямих податків.

Єдиний податок сплачується незалежно від фінансового і майнового стану платників, тому він не може бути віднесений до реальних податків і класифікується як податок особистий.

За економічним змістом об'єкта оподаткування, єдиний податок однозначно відноситься до податків на доходи, тобто він справляється саме в момент виникнення доходу, але не при його використанні.

За критерієм рівня державних структур, що встановлюють податки, єдиний податок, платниками якого є юридичні особи, може бути класифікований як загальнодержавний. Він встановлений Указом Президента України, а його стягнення є обов'язковим на всій території країни. Оскільки частина податкових надходжень від єдиного податку спрямовується в місцеві бюджети, органи місцевої влади не можуть скасовувати єдиний податок і навіть (на відміну від цього податку для фізичних осіб) змінювати його ставки.

За способом стягнення єдиний податок відноситься к окладним, тому що загальна сума надходжень формується як сума платежів окремих платників і не залежить від потреби бюджету.

Спрощена система оподаткування юридичних осіб передбачає встановлення однакової ставки незалежно від розміру бази оподаткування. Тобто єдиний податок для юридичних осіб за способом встановлення податкової ставки відноситься до пропорційних податків.

З точки зору встановленого порядку використання податкових надходжень, єдиний податок не можна віднести ні до загальних (тих, що надходять до бюджету без чітко визначеної цільової спрямованості) ні до спеціальних (які використовуються виключно для проведення цільового фінансування окремих заходів). Це пов'язано з особливим порядком перерозподілу коштів між державним бюджетом, місцевими бюджетами, а також державними цільовими фондами. Тому за цією класифікаційною ознакою єдиний податок класифікується як змішаний.

Важливим аспектом формування і розвитку підприємницької діяльності на сучасному етапі є реформування податкової політики.

Суперечності і негативні явища у проведенні економічних реформ вчені, спеціалісти та підприємці пов'язують зі слабкою науково-методичною базою оподаткування.

В процесі аналізу застосування системи спрощеного оподаткування зі сплатою єдиного податку було з'ясовано, що навіть за умови, коли в країні діє спрощений режим оподаткування, існує ряд проблем вирішення яких мало б позитивний характер як для суб'єктів малого бізнесу, так і для держави.

Серед найбільш вагомих проблем застосування спрощеного оподаткування, що потребує подальших рішень можна виділити такі:

- неврегульованість нормативно-законодавчої бази спрощеного оподаткування із загальною;
- неузгодженість єдиного податку з іншими податками і зборами;
- неефективність системи контролю за сплатою єдиного податку;
- невідповідність методів обліку встановленим заходам з адміністрування єдиного податку;
- відсутність верхньої межі перебування суб'єкта малого бізнесу на спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності та механізму повернення суб'єктів малого бізнесу на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності;
- відсутність зовнішніх стимуляторів розвитку малого бізнесу в країні.

1. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19.10.2000р. №2063-III.

2. Про систему оподаткування: Закон України від 18.02.1997р. №77/97.
3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000р. №2181-III.
4. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.1999р. №283/97.
5. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1999р. №168/97.
6. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 22.12.1992р. №13-92.
7. Про державну підтримку малого підприємництва: Указ Президента України від 12.05.1998р. №456/98.
8. Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998р. №727/97.
9. Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.1998р. №727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва": Указ Президента України від 28.06.1999р. №746/99.
10. Про роз'яснення Указу Президента України від 03.07.1998р. №727/98: Постанова Кабінету Міністрів України.
11. Аткинсон Э., Стиглиц Дж. Лекции по экономической теории государственного сектора. – М.: Аспект-Пресс, 1995. – 832 с.
12. Брюнмерхофф Д. Теория государственных финансов. – М.: Пионер-Пресс, 2002. – 402 с.
13. Василик О. Теорія фінансів. – К.: НІОС, 2000. – 416 с.
14. Иванов Ю. Спрощена система оподаткування: проблеми переходу та повернення // Налогообложение и бухгалтерский учет малого и среднего бизнеса. – 2001. – С.87.
15. Иванов Ю. Взаємозв'язок єдиного податку з іншими податками та зборами // Налогообложение и бухгалтерский учет малого и среднего бизнеса. – 2001. – С.93-100.
16. Мельник П. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
17. Скрипник А. Державне регулювання трансформаційної економіки (аспекти моделювання). – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2002. – 308 с.
18. Соколовська А. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.

*Отримано 08.12.2003*

УДК 658.589

**К.В.МЕЛЬНИКОВА**

*Харківський державний економічний університет*

## **ІННОВАЦІЙНА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ І ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ**

Надається визначення сутності, загальних принципів формування та складу елементів інноваційної політики підприємства.

В умовах сучасної економіки, її динамічності, конкуренції що зростає між підприємствами, значних темпів змін у технологіях, підприємства повинні самостійно формувати свою інноваційну політику і визначати способи її ефективної реалізації.